

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 26 febbraio 2024, n. 5068

Svolgimento del processo

1. In data 31 maggio 2016 la società Udinese Calcio Spa presentava all'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Udine istanza diretta ad ottenere il rimborso dell'IRAP ritenuta asseritamente indebitamente corrisposta sulle componenti positive straordinarie derivanti dal trasferimento del diritto a contrarre con giocatori, per gli esercizi 1° luglio 2005/30 giugno 2006, 1° luglio 2006/30 giugno 2007 e 1° luglio 2007/30 giugno 2008, per un importo complessivo di € 29.463,00, oltre interessi.
2. Formatosi il silenzio-rifiuto da parte dell'Amministrazione finanziaria, la società contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Udine la quale, con sentenza n. 544/01/2014, pronunciata in data 18 novembre 2014 e depositata in segreteria il 9 dicembre 2014, lo rigettava, condannando la stessa società alla rifusione delle spese di lite.
3. Interposto gravame dall'interessata, la Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia, con sentenza n. 30/01/2016, pronunciata il 1° dicembre 2015 e depositata in segreteria il 28 gennaio 2016, rigettava l'appello, compensando integralmente le spese di quel grado di giudizio.
4. Avverso tale ultima sentenza propone ricorso per cassazione la Udinese Calcio Spa, sulla base di due motivi.  
Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.  
La ricorrente ha depositato memoria.
5. All'udienza pubblica del 14 novembre 2023 il consigliere relatore ha svolto la propria relazione, ed i procuratori delle parti hanno rassegnato le conclusioni di cui al verbale in atti.  
Il Pubblico Ministero ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Il ricorso in oggetto, come si è detto, è affidato a due motivi.
  - 1.1. Con il primo motivo di ricorso la Udinese Calcio Spa eccepisce violazione degli artt. 1322 e 1362 cod. civ., nonché violazione e falsa applicazione dell'art. 1406 cod. civ., e conseguentemente degli artt. 4, 5 e 11 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.  
Deduce, in particolare, la ricorrente che, nel caso di trasferimento di calciatori, non si realizza una cessione di contratto, in quanto l'oggetto del trasferimento riguarda il diritto (che la società cessionaria riceve) ad ottenere dalla società cedente la risoluzione del precedente contratto (stipulato con il calciatore) ed il conseguente diritto della società acquirente a stipulare un nuovo contratto con l'atleta. Conseguentemente, ad avviso della ricorrente, non sussistendo un'ipotesi di trasferimento di un bene (costituito dal giocatore o, meglio, dal diritto alla prestazione sportiva dello stesso), non potrebbe mai generarsi la plusvalenza rilevante ai fini della determinazione imponibile ai fini IRAP, trattandosi, peraltro, di un provento straordinario, che non concorre ad integrare la base imponibile IRAP, data dal valore della produzione netta, determinata (ex art. 5 d.lgs. n. 446/1997)



dalla differenza tra il valore della produzione -costituito dai componenti attivi di cui alla voce A) dell'art. 2425 cod. civ. - ed i costi della produzione.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso la società contribuente eccepisce violazione e falsa applicazione degli artt. 4, comma 1, 5, comma 1 e 11, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997 (nel testo vigente *ratione temporis*), nonché dell'art. 2425 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ. ed all'art. 62 del d.lgs. n. 546/1992.

Sostiene, in particolare, la ricorrente che la C.T.R. avrebbe erroneamente qualificato come imponibili ai fini IRAP i proventi positivi, derivanti dalle negoziazioni di calciatori, benché gli stessi (non solo per la loro natura "straordinaria", ma anche in quanto non dipendenti da trasferimento di beni, e comunque non connessi a beni qualificabili come strumentali) non potessero essere ricondotti nell'ambito della norma impositiva (di natura eccezionale, in quanto derogatoria alla regola di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 446/1997) stabilita dall'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997, norma applicabile unicamente alle plusvalenze relative a beni propriamente strumentali.

2. I due motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi.

Sostiene la ricorrente che, nel caso di trasferimento di calciatori, la relativa operazione non potrebbe essere qualificata come cessione di contratto ex art. 1406 cod. civ., in quanto le società acquirenti non subentrerebbero nei contratti già in essere con i calciatori, ma acquisirebbero unicamente il diritto ad ottenere la risoluzione dei rapporti esistenti (nella specie, tra l'Udinese Calcio Spa e gli atleti), e di stipulare nuovi contratti con gli stessi atleti, con la conseguenza che, non sussistendo il trasferimento di un "bene", non potrebbe mai generarsi una plusvalenza rilevante ai fini della determinazione della base imponibile IRAP; la società, al contrario, realizzerebbe un provento straordinario, da evidenziare alla voce E) del conto economico ex art. 2425 cod. civ., del quale non potrebbe tenersi conto ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, in base agli artt. 5 e 11, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997.

In questo senso, dunque, secondo l'impostazione della ricorrente, le somme pagate alla società titolare del contratto sportivo rappresenterebbero un corrispettivo per acconsentire all'anticipata cessazione del contratto, a cui seguirebbe un nuovo contratto d'ingaggio tra il calciatore e la nuova società, che nulla avrebbe a che vedere con il precedente rapporto.

I motivi in esame sono totalmente infondati.

È noto che, con la legge 23 marzo 1981, n. 91, è stato abolito il c.d. "vincolo sportivo", che si configurava, per la società di calcio, quale diritto esclusivo all'utilizzo dell'atleta, alienabile a terzi, distinto e separato rispetto al rapporto di lavoro formalizzato con l'ingaggio. Il vincolo sportivo rappresentava, quindi, il bene ceduto in occasione del trasferimento di un giocatore da una società ad un'altra, e quindi era considerato bene strumentale autonomo a fini tributari.

Con l'emanazione della legge 18 novembre 1996, n. 586, che ha recepito in Italia gli effetti della famosa sentenza Bosman (Corte di Giustizia UE, sent. 15 ottobre 1995, causa C-415/93), i club di appartenenza dei calciatori professionisti giunti alla scadenza del contratto non avevano più diritto a percepire somme da parte della società calcistica che procedeva ad ingaggiare l'atleta.

Nel caso invece di cessioni di calciatori nel corso del rapporto (e quindi prima della scadenza del contratto), viene seguita la seguente procedura di trasferimento: a) calciatore, società di provenienza e società di destinazione devono redigere per iscritto, a



pena di nullità, un accordo di cessione di contratto, denominato "variazione di tesseramento per calciatori professionisti"; b) società di provenienza e società di destinazione redigono e allegano un documento in bollo, nel quale evidenziano importo e modalità del prezzo di cessione dovuto dalla seconda alla prima; c) società di destinazione e calciatore redigono, infine, un altro modulo federale, con il quale concordano la misura del compenso al calciatore, quello da questo dovuto al suo procuratore, la scadenza del rapporto contrattuale, ed altre clausole accessorie. Trattasi, all'evidenza, di una operazione economica rientrante nello schema della cessione del contratto, in quanto la società di provenienza cede alla nuova società, con il consenso del giocatore, la propria posizione contrattuale (e, in particolare, il diritto alle prestazioni sportive dell'atleta), secondo lo schema tipico di cui all'art. 1406 cod. civ.

Non appare condivisibile la tesi della ricorrente, secondo la quale oggetto della cessione è il diritto di risoluzione anticipata del contratto, e l'operazione di trasferimento di calciatori sarebbe composta da atti tra loro distinti, e cioè, da un lato l'accordo per la risoluzione del contratto tra la società di provenienza ed il calciatore, e, dall'altro, l'accordo tra le due società per il trasferimento dell'atleta, ed infine l'accordo tra l'atleta e la nuova società.

In realtà, l'oggetto del contratto tra la società sportiva e l'atleta è il diritto alla prestazione sportiva esclusiva, per la durata del contratto stesso.

Con la cessione del giocatore la società cessionaria acquista, con il consenso dell'atleta ceduto, proprio il diritto oggetto del contratto, e succede in tutti gli obblighi ed i diritti connessi, fermo restando che la società acquirente potrà, in base agli accordi con l'atleta, continuare il rapporto contrattuale alle medesime condizioni, ovvero regolarlo diversamente. Questa interpretazione, peraltro, è confermata anche dal tenore letterale dell'art. 5 della l. n. 91/1981, che definisce proprio "cessione del contratto" il trasferimento di un atleta da una società ad un'altra.

Ne consegue che oggetto della cessione è il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione dell'atleta, che è senz'altro un bene da inquadrarsi tra i beni immateriali strumentali ammortizzabili ai sensi dell'art. 68, comma 2, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi), suscettibili, come tali, di produrre plusvalenze o minusvalenze, rilevanti ai fini IRES ed IRAP, ai sensi degli artt. 56 del d.P.R. n. 917/1986 e 5, comma 1, e 11, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997. Non è privo di rilievo, invero, il fatto che il diritto all'utilizzo esclusivo delle prestazioni di un atleta sia un bene dotato di una autonoma utilità economica, come tale suscettibile di negoziazione diretta tra società e qualificabile come bene immateriale strumentale (in senso analogo, di recente, si vedano Cass. 25 gennaio 2023, n. 2376; Cass. 12 gennaio 2023, n. 661; Cass. 25 gennaio 2019, n. 2144).

Può quindi affermarsi il seguente principio di diritto: "il trasferimento di un atleta professionista da una società sportiva ad un'altra, laddove disposto dietro corrispettivo prima della scadenza naturale del rapporto contrattuale in corso, è riconducibile allo schema della cessione del contratto, nei termini previsti dall'art. 5, comma 2, della legge n. 91/1981; esso, pertanto, dal punto di vista fiscale rappresenta un'operazione assimilabile alla cessione di un bene immateriale, suscettibile di generare una plusvalenza e, dunque, rilevante ai fini IRAP".

3. Il ricorso deve quindi essere rigettato. Le spese di giudizio seguono la soccombenza della ricorrente, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.



Ricorrono i presupposti processuali per dichiarare la ricorrente tenuta al pagamento di una somma pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla rifusione, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro 5.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito. Dà atto della sussistenza dei presupposti per il pagamento, da parte della ricorrente, di una somma pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

